INDONESIAN TREASURY REVIEW

JURNAL PERBENDAHARAAN, KEUANGAN NEGARA DAN KEBIJAKAN PUBLIK

ANALISIS KUALITAS IMPLEMENTASI AKUNTANSI BERBASIS AKRUAL

Indra Wahyudi
Direktorat Jenderal Perbendaharaan
Alamat korespondensi: aprilsky02@gmail.com

ABSTRACT

Government Regulation Number 71 Year 2010 on Governmental Accounting Standards mandates that the accrual standard on governmental accounting is implemented no later than four years after 2010 which is 2015. Until 2017 several studies on local government suggested that the quality of application accrual based accounting is still low.
This study aims to analyze the quality of accrual-based accounting practices at central government agencies based on accrual-based SAP by assessing the accrual rate of each entity. This study uses a qualitative method. The data collection was done by interview, observation and documentation. Aspects studied are activities of converting assets to expense, accruing unpaid expenses, accruing unpaid assets, accruing uncollected revenue and the conversion of liabilities to revenues.
The results of quality analysis of the implementation of accrual accounting in the three central government agencies shows that accrual rate varies. The highest ranking achieved by the Head Office of the Directorate General of Treasury with accrual rate of 56 percent, ranked second is Tax Office Pratama Sleman that obtained by the accrual rate of 58,89 percent, and Main Secretariat of the Central Bureau of Statistics earned third with accrual rate of 40 percent.
The recommendation for the low quality of the implementation of accrual accounting is to develop a reliable accounting system in order to assist government agencies that produce Financial Reports that are in accordance with accrual requirements.

KATA KUNCI:
Pemerintah Pusat, kualitas penerapan akuntansi berbasis akrual, pengakuan, transaksi akrual.

ABSTRAK

Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan mengamanatkan bahwa penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan berbasis akrual dilaksanakan paling lambat empat tahun setelah peraturan tersebut diundangkan yaitu tahun 2015. Sampai tahun 2017 beberapa penelitian terhadap pemerintah daerah menyimpulkan bahwa kualitas penerapan akuntansi berbasis akrual masih rendah. Sampai saat ini belum terdapat penelitian tentang kualitas penerapan akuntansi berbasis akrual pada Kementerian dan Lembaga Pemerintah Pusat.
Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis kualitas penerapan akuntansi berbasis akrual pada Pemerintah Pusat berdasarkan SAP berbasis akrual dengan cara menilai tingkat akrual masing-masing entitas. Penelitian ini menggunakan metode kualitatif. Pengumpulan data dilakukan dengan cara wawancara, observasi, dan dokumentasi. Aspek yang diteliti ialah pengakuan transaksi konversi aset menjadi beban, belanja yang belum dibayar, perolehan aset yang belum dibayar, pendapatan yang belum diterima kasnya, dan koversi kewajiban menjadi pendapatan. Kelima aspek tersebut dinilai berdasarkan ketepatan waktu pencatatanpengakuannya.
Hasil analisis kualitas implementasi akuntansi berbasis akrual pada tiga satuan kerja kementerian negara/lembaga (K/L)Pemerintah Pusat menunjukkan tingkat akrual yang bervariasi. Peringkat tertinggi dicapai oleh Kantor Pusat Direktorat Jenderal Perbendaharaan dengan tingkat akrual 56 persen, peringkat kedua diperoleh Kantor Pelayanan Pajak Pratama Sleman dengan tingkat akrual sebesar 48,89 persen, dan peringkat ketiga diperoleh Sekretariat Utama Badan Pusat Statistik dengan tingkat akrual sebesar 40 persen.

Rekomendasi atas rendahnya kualitas implementasi akuntansi berbasis akrual adalah dengan mengembangkan sistem aplikasi akuntansi yang andal agar dapat membantu K/L menghasilkan Laporan Keuangan yang sesuai dengan kriteria akrual.

KLASIFIKASI JEL:

M41,M48

1. PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Rencana penerapan akuntansi akrual di Indonesia telah dimulai dengan terbitnya Undang-Undang (UU) Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara dan UU Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara yang mengamanatkan pemerintah untuk menerapkan akuntansi berbasis akrual dalam menyusun dan menyajikan Laporan Pendapatan dan Belanja Negara selambat-lambatnya pada Tahun Anggaran (TA) 2008. Akuntansi berbasis akrual adalah pencatatan transaksi pada saat peristiwa terjadi dalam periode akuntansi yang dapat merubah posisi keuangan perusahaan (Weygandt, 2013). Untuk mendukung penerapan akuntansi berbasis akrual pada tahun 2005, Pemerintah mengeluarkan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintah yang memuat basis akuntansi yang digunakan selama masa transisi sebelum penerapan akrual penuh, yaitu *cash toward accrual* (CTA). Sampai dengan tahun 2008 yaitu batas akhir penerapan akrual secara penuh sesuai amanat UU Nomor 17 Tahun 2003, Pemerintah Pusat maupun daerah belum dapat menerapkan akuntansi berbasis akrual dikarenakan belum ada peraturan maupun undang-undang yang mengatur mengenai Standar Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrual (Ritonga, 2015).

Pada tahun 2010, Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan telah ditetapkan sebagai pengganti Peraturan Pemerintah Nomor 24 tahun 2005. Peraturan tersebut mengatur pelaksanaan akuntansi berbasis akrual dan mengamanatkan bahwa peneraparan Standar Akuntansi Pemerintahan berbasis akrual dilaksanakan paling lambat empat tahun setelah tahun 2010 yaitu tahun 2015. Pada tahun 2015 seluruh entitas Pemerintah Pusat dan pemerintah daerah (pemda) diwajibkan untuk mengimplementasikan akuntansi berbasis akrual.

Tahun 2017 merupakan tahun ketiga Pemerintah Pusat dan pemda menyusun laporan keuangan dengan menggunakan basis akrual.Beberapa penelitian telah dilakukan untuk mengetahui kualitas akuntansi berbasis akrual yang diterapkan, yaitu oleh Ismiyati (2016) yang menemukan bahwa pada lima pemda (Bantul, DIY, Karanganyar, Sleman, dan Yogyakarta) kualitas penerapan akuntansi berbasis akrual bervariasi antara 38 persen sampai dengan 70 persendan oleh Ritonga (2017) yang meneliti mengenai kualitas akuntansi berbasis akrual pada pemda di Indonesia menunjukkan bahwa kualitas implementasi masih rendah yaitu 48,57persen. Penelitian terhadap evaluasi penerapan akuntansi berbasis akrual pada K/L Pemerintah Pusat belum pernah dilakukan sebelumnya. Atas dasar hal tersebut, evaluasi mengenai penerapan akuntansi berbasis akrual pada Pemerintah Pusat perlu dilakukan. Dengan evaluasi terhadap Pemerintah Pusat diharapkan dapat diperoleh informasi mengenai kualitas penerapan akuntansi berbasis akrual pada Pemerintah Pusat dan dapat dibandingkan dengan kualitas penerapan akuntansi akrual pada pemda.

2. KERANGKA TEORI

2.1. Kualitas

Dalam Kamus Besar Bahasa Indonesia, kualitas didefinisikan sebagai tingkat baik buruknya sesuatu. Perbedaan utama antara akuntansi berbasis akrual dan akuntansi berbasis kas terletak pada waktu pengakuan pencatatan terhadap pendapatan, beban, aset, kewajiban, dan ekuitas.Pencatatan terhadap transaksi tersebut dilakukan pada saat terjadinya, sehingga kualitas atau baik buruknya penerapan akuntansi berbasis akrual pada Pemerintah Pusat sangat bergantung pada kesesuaian antara terjadinya transaksi dan waktu pencatatannya.

2.2. Akuntansi Berbasis Akrual di Dunia

Terdapat dua basis akuntansi yang umum digunakan, yaitu basis kas dan basis akrual. Selain kedua basis akuntansi tersebut, terdapat banyak variasi atau modifikasi dari keduanya, yaitu modifikasi dari akuntansi berbasis kas dan modifikasi dari akuntansi berbasis akrual. International Monetary Fund (IMF) dalam *Government Financial Statistics Manual* Tahun 2014 menyebutkan terdapat empat macam basis akuntansi yang berbeda, yaitu *accrual basis*, *due-for-payment basis, commitments basis,* dan *cash basis.*

Awalnya pencatatan aktivitas keuangan di berbagai negara menggunakan basis kas atau yang dikenal dengan akuntansi kameral. Basis kas banyak digunakan karena relatif mudah untuk diterapkan. Dalam akuntansi berbasis kas, transaksi ekonomi diakui ketika terjadi aliran kas masuk dan kas keluar. Kinerja keuangan pemerintah diukur sebesar perbedaan antara penerimaan dan pengeluaran kas dalam suatu periode.

Semakin berkembangnya ekonomi, bisnis dan teknologi berakibat pada semakin kompleksnya informasi keuangan yang dibutuhkan dari laporan keuangan. Sementara itu, laporan keuangan yang dihasilkan oleh akuntansi berbasis kas hanya berfokus kepada transaksi ekonomi yang mempunyai arus kas semata. Akuntansi berbasis kas dirasa tidak dapat menangkap transaksi ekonomi tanpa arus kas yang mungkin berpengaruh pada kemampuan pemerintah untuk menyediakan barang dan jasa

pada saat sekarang dan pada saat mendatang. Dengan demikian pemerintah tidak dapat menyediakan informasi mengenai biaya pelayanan (*cost of service*) yang akurat sebagai alat untuk penilaian kinerja, evaluasi kebijakan publik, ataupun untuk penetapan harga (*pricing*) barang dan jasa publik.

Survei tentang akuntansi berbasis akrual yang dilaksanakan oleh OECD pada tahun 2016 menunjukkan bahwa 73 persen dari 35 negara anggota OECD telah mengadopsi akuntansi berbasis akrual meskipun belum mengimplementasikan semua aspek yang terdapat di dalam kerangka konseptual akuntansi akrual. Survei ini juga memperlihatkan bahwa sekitar 29 persen dari negara-negara OECD telah menggunakan basis akrual dalam penyusunan anggaran negaranya. Meskipun demikian, jumlah negara yang mengadopsi *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) atau *International Financial Reporting Standards* (IFRS) masih rendah. IPSAS dan IFRS merupakan referensi utama dalam penyusunan standar akuntansi pemerintahan suatu negara. Sebagian besar dari negara-negara ini lebih memilih untuk mengadopsi beberapa standar tertentu dalam IPSAS.

2.3. Akuntansi Berbasis Akrual di Indonesia

Pada awal kemerdekaan, pengelolaan keuangan pemerintah di Indonesia mengacu pada ketentuan *Indische Comptabiliteits Wet* (ICW) yang merupakan warisan Pemerintah Kolonial Belanda. ICW terus digunakan oleh Pemerintahan sampai dengan dilakukannya reformasi keuangan negara di tahun 2003 (Akbar, 2015). Laporan pertanggungjawaban atas penggunaan dana APBN baru mulai disusun oleh Pemerintah secara terstruktur pada tahun 1967 yang dikenal dengan nama Perhitungan Anggaran Negara (PAN). Pencatatan transaksi keuangan pada saat itu berbasis kas dan dilakukan melalui metode *single entry*. PAN hanya menyajikan laporan realisasi anggaran saja, sementara laporan lainnya, seperti laporan terkait Barang Milik Negara (BMN) dan laporan utang Pemerintah disusun melalui mekanisme yang terpisah. Selain itu, penyusunan PAN masih dilakukan secara manual sehingga penyusunan PAN memerlukan waktu yang lama, dan membuat informasi keuangan dalam PAN dapat menjadi tidak relevan untuk digunakan dalam pengambilan keputusan.

Pada tahun 2005, Pemerintah menerbitkan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP).Standar dimaksud menjadi acuan bagi Pemerintah Pusat dan pemda dalam penyusunan laporan keuangan dengan basis kas menuju akrual.

Entitas Pemerintah Pusat dan pemda menerapkan akuntansi berbasis akrual sejak 1 Januari 2015 sebagai implementasi Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah menggantikan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005.

2.4. Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual pada Pemerintah Pusat

Pengakuan dalam akuntansi adalahproses penetapan terpenuhinya kriteria pencatatan suatu kejadian atau peristiwa dalam catatan akuntansi sehingga akan menjadi bagian yang melengkapi unsur aset, kewajiban, ekuitas, pendapatan-LRA, belanja, pembiayaan, pendapatan-LO, dan beban (paragraf 84 kerangka konseptual akuntansi pemerintahan).

Untuk menerapkan akuntansi berbasis akrual sesuai Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah, Menteri Keuangan menetapkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 270/PMK.05/2014 tentang Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual Pada Pemerintah Pusat yang kemudian digantikan oleh Peraturan Menteri Keuangan Nomor 225/PMK.05/2016 tentang Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual pada Pemerintah Pusat dalam hal ini satuan kerja pada K/L.

Dalam menerapkan SAP berbasis akrual K/L menggunakan sistem aplikasi terintegrasi. K/L menyusun laporan keuangan berbasis akrual menggunakan Sistem Aplikasi Akuntansi Instansi Berbasis Akrual (SAIBA) yang dikembangkan oleh Kementerian Keuangan. Proses bisnis aplikasi ini dimulai dari perekaman dokumen baik secara manual maupun secara elektronik sehingga terbentuk jurnal transaksi. Selanjutnya, jurnal tersebut dilakukan *posting* ke buku besar dan diikhtisarkan dalam laporan keuangan. Pengembangan Aplikasi SAIBA berpedoman pada SAP, Kebijakan Akuntansi, Sistem Akuntansi dan Bagan Akun Standar. Bagan Akun Standar (BAS) digunakan dalam rangka keseragaman pencatatan seluruh transaksi keuangan Pemerintah Pusat.

2.5 Penelitian Terdahulu

Purwanto (2015) melakukan penelitian tentang penerapan akuntansi berbasis akrual pada tiga Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) *pilot project* di Daerah Istimewa Yogyakarta. Ruang lingkup penelitiannya meliputi strategi dan proses penerapan, prosedur pencatatan dan penyusunan laporan keuangan, dan kesesuaian penerapan akuntansi berbasis akrual dengan PP 71 Tahun 2010. Kesimpulan yang diperoleh dari penelitian tersebut adalah bahwa strategi yang ditempuh dalam rangka penerapan akuntansi

berbasis akrual ialah menyusun kebijakan akuntansi, menyiapkan sarana prasarana, menyiapkan Sumber Daya Manusia (SDM), membentuk tim uji coba, menyusun pedoman penyusunan laporan keuangan daerah, membentuk tim pendamping, dan mewajibkan semua SKPD menyusun laporan keuangan tahun 2014 berbasis akrual disamping laporan keuangan berbasis CTA. Analisis kesesuaian antara pelaksanaan akuntansi berbasis akrual dengan PP 71 Tahun 2010 menunjukkan bahwa sebagian besar pelaksanaan akuntansi berbasis akrual sudah sesuai dengan ketentuan yang ada. Kendala pelaksanaan akuntansi berbasis akrual menurut penelitian Purwanto (2013) ialah belum ada aturan baku mengenai tahapan penerapan akuntansi berbasis akrual pada awal penerapan tahun 2015, kemampuan SDM kurang memadai, jumlah petugas pendamping terbatas, dan Sistem Informasi Pengelolaan Keuangan Daerah belum sempurna. Kelemahan dari penelitian ini ialah analisis kesesuaian hanya didasarkan pada laporan keuangan. Selain itu, sebagian besar kriteria pengakuan (persediaan, aset tetap, konstruksi dalam pengerjaan, kewajiban, pendapatan LO, dan beban) dilakukan pada akhir tahun sehingga tidak sesuai dengan SAP berbasis akrual.

Ritonga (2015) melakukan penelitian di awal tahun 2015 pada bulan Januari sampai dengan Maret 2015. Metode penelitian yang digunakan ialah kualitatif deskriptif. Data dikumpulkan melalui observasi dan pemberian konsultasi langsung dan tidak langsung kepada 71 unit kerja pada pemda provinsi XYZ. Hasil penelitian Ritonga (2015) menunjukkan bahwa hampir semua unit kerja tidak menerapkan akuntansi berbasis akrual sesuai dengan SAP berbasis akrual selama bulan Januari sampai dengan Maret 2015. Namun demikian, terdapat kecenderungan peningkatan kualitas akrual dari bulan Januari sampai dengan Maret 2015.

Ismiyati (2016) melakukan penelitian dengan pendekatan kualitatif untuk mengevaluasi implementasi akuntansi berbasis akrual pada lima pemda (Kabupaten Sleman, Kabupaten Bantul, Kota Yogyakarta, Provinsi DIY, dan Kabupaten Karanganyar). Proses penelitian dilakukan dengan cara membandingkan pelaksanaan akuntansi berbasis akrual pada satu sampel entitas pemda dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) berbasis akrual. Untuk mengevaluasi implementasi akrual Ismiyati (2016) menggunakan teknik deskriptif persentase, dengan cara memberikan deskripsi numerik untuk mengukur tingkat kesesuaian pelaksanaan aspek yang dievaluasi dengan kriteria yang telah ditetapkan dalam bentuk persentase. Penelitian ini menyimpulkan bahwa hasil evaluasi implementasi akuntansi berbasis akrual pada lima pemda menunjukkan tingkat akrual yang bervariasi. Peringkat tertinggi dicapai oleh Pemerintah Kabupaten Karanganyar dengan tingkat akrual 70 persen, peringkat kedua diperoleh Pemerintah Kabupaten Sleman dengan tingkat akrual sebesar 54 persen, peringkat ketiga diperoleh Pemerintah Kabupaten Bantul sebesar 52 persen, peringkat keempat diperoleh Pemerintah Provinsi DIY sebesar 49,09 persen, dan peringkat kelima diperoleh Pemerintah Kota Yogyakarta dengan tingkat akrual sebesar 38 persen.

Ritonga (2017) melakukan penelitian untuk menganalisis kualitas penerapan akuntansi berbasis akrual pada pemda di Indonesia. Penelitian dilakukan terhadap 116 pemda di Indonesia yang terdiri dari 55 Kabupaten, 36 Kota, dan 25 Provinsi. Penelitian ini menyimpulkan tiga temuan, pertama, bahwa kualitas penerapan akuntansi berbasis akrual pada pemda di Indonesia masih rendah dengan nilai kualitas 48,57 persen. Kedua, tidak ada perbedaan kualitas antara pemda yang laporan keuangannya memperoleh opini wajar tanpa pengecualian dengan yang tidak. Ketiga, tidak ada perbedaan kualitas antara pemerintah kabupaten, pemerintah kota dan pemerintah provinsi.

3. METODOLOGI PENELITIAN

3.1. Rasionalitas Penelitian

Fokus utama penelitian ini adalah masalah pengakuan transaksi akrual. Perbedaan utama antara akuntansi berbasis akrual dan akuntansi berbasis kas terletak pada kapan dilakukannya pengakuan terhadap pendapatan, beban, aset, kewajiban, dan ekuitas. Pengakuan transaksi akrual terhadap akun-akun tersebut terjadi dengan tidak diikuti oleh aliran kas masuk atau kas keluar, contohnya beban persediaan alat tulis kantor (ATK), penyusutan aset tetap, utang belanja, dan piutang pendapatan. Prinsip dari akuntansi berbasis akrual ialah pencatatan terhadap transaksi dilakukan pada saat terjadinya. Petugas pada satuan kerja yang bertanggungjawab mengelola transaksi harus dapat mengidentifikasi transaksi-transaksi akrual yang ada karena tidak tercatatnya transaksi akrual dapat menimbulkan salah saji pada laporan keuangan. Oleh karena itu, penelitian ini akan meneliti kemampuan satuan kerja pada K/L sebagai entitas akuntansi dalam mengakui transaksi akrual yang terjadi (transaksi nonkas).

Terdapat lima transaksi akrual yang akan diteliti, yaitu konversi aset menjadi beban, belanja yang belum dibayar, perolehan aset yang belum dibayar, pendapatan yang belum diterima kasnya dan konversi kewajiban menjadi pendapatan. Lima jenis transaksi tersebut dipilih karena dapat

membedakan akuntansi berbasis kas dan akuntansi berbasis akrual (sensitif akrual).

Teknik pemilihan sampel yang digunakan pada penelitian ini ialah *purposive sampling*. Menurut Sugiyono (2014) *purposive sampling* adalah teknik pengambilan sampel sumber data yang didasarkan pada pertimbangan tertentu.

Beberapa dasar pertimbangan pemilihan objek penelitian, sebagai berikut:

1. Akuntansi berbasis akrual telah diimplementasikan pada K/L sejak tahun 2015 dan sampai saat ini, sepengetahuan penulis belum ditemukan penelitian untuk mengetahui derajat/tingkat akrual atas implementasi akuntansi berbasis akrual pada Pemerintah Pusat. Dengan demikian, dalam memilih K/L yang akan diteliti tidak diperlukan kriteria khusus. Namun demikian, pertimbangan opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) juga dipertimbangkan dalam memilih konteks riset. Dengan perolehan opini WTP, diharapkan K/L telah melakukan berbagai upaya dalam penerapan akuntansi berbasis akrual yang efektif sehingga pelaksanaan akuntansi berbasis akrual sesuai dengan SAP berbasis akrual.
2. Pemilihan satuan kerja pada Kementerian Keuangan lebih dikarenakan kebijakan-kebijakan yang ada dalam penerapan akuntansi akrual pada Pemerintah Pusat merupakan produk dari Kementerian Keuangan sehingga penelitian ini ingin melihat lebih lanjut penerapannya di Kementerian Keuangan itu sendiri. Kantor Pelayanan Pajak (KPP) Pratama Sleman dipilih sebagai salah satu objek penelitian karena pencatatan pendapatan pajak dilakukan oleh Kantor Pelayanan Pajak. Adapun Badan Pusat Statistik dipilih sebagai objek penelitian karena mempunyai kantor daerah hampir di semua Kabupaten/Kota di Indonesia.
3. Objek yang dipilih hanya tiga satuan kerja dari dua K/L karena keterbatasan waktu penelitian.

3.2. Pendekatan Penelitian

Pada penelitian ini pendekatan yang digunakan ialah pendekatan kualitatif. Pendekatan kualitatif digunakan untuk membahas fenomena tentang pelaksanaan akuntansi berbasis akrual pada Pemerintah Pusat. Untuk menggali lebih dalam atas fenomena tersebut penulis akan melakukan observasi langsung terhadap objek penelitian dan mendapatkan informasi melalui informan. Creswell (2014) mendefinisikan penelitian kualitatif sebagai pendekatan untuk mengeksplorasi dan memahami makna dari individu atau kelompok yang berasal dari masalah sosial atau kemanusiaan.

Penelitian ini menggunakan desain studi kasus. Terdapat lima desain penelitian kualitatif yang diperkenalkan Creswell yaitu naratif, riset fenomenologi, *grounded theory*, etnografi, dan studi kasus. Studi kasus merupakan rancangan penelitian dimana peneliti mengembangkan analisis secara mendalam terhadap program, peristiwa, aktivitas, proses, atau sekelompok individu. Kasus-kasus dibatasi oleh waktu dan aktivitas. Peneliti mengumpulkan informasi secara lengkap dengan menggunakan berbagai prosedur pengumpulan data berdasarkan waktu yang telah ditentukan (Stake dalam Creswell, 2014). Penelitian ini dapat digolongkan sebagai studi kasus karena meneliti aktivitas akuntansi akrual yang terjadi pada suatu organisasi untuk dinilai kesesuaiannya dengan SAP.

3.3. Metode Pengumpulan Data

Pengumpulan data pada penelitian ini menggunakan riset lapangan yaitu dengan cara mendatangi langsung objek penelitian. Metode yang digunakan dalam riset lapangan ialah sebagai berikut.

1. Wawancara Kualitatif

   Wawancara kualitatif dilakukan berhadap-hadapan dengan partisipan dengan mengajukan pertanyaan-pertanyaan tidak terstruktur dan bersifat terbuka untuk memunculkan opini dan pandangan dari para partisipan (Creswell, 2014). Wawancara pada penelitian ini dilakukan dengan petugas akuntansi dan petugas lain yang terkait. Wawancara dilakukan untuk mendapatkan informasi awal tentang pelaksanaan akuntansi berbasis akrual pada satuan kerja objek penelitian, strategi penyusunan laporan keuangan, serta kendala yang dihadapi. Wawancara dapat dilakukan secara berulang untuk mengkonfirmasi data.

2. Observasi

   Observasi dilakukan dengan cara mengamati langsung objek penelitian untuk mengetahui perilaku dan aktivitas individu-individu di lokasi penelitian. Pada penelitian ini, observasi dilakukan untuk melihat langsung pencatatan transaksi akrual pada sistem aplikasi yang digunakan oleh satuan kerja. Tujuan dari dilakukannya observasi ialah untuk membuktikan dan mendukung data yang diperoleh dari hasil wawancara. Observasi dilakukan terhadap sampel transaksi dari data sistem aplikasi sistem akuntansi yang digunakan tahun 2017 yang diambil secara acak pada kelompok transaksi yang telah ditentukan. Penggunaan sampel dilakukan dengan alasan efisiensi waktu.

3. Dokumentasi

   Dokumentasi diperoleh dengan cara mempelajari dokumen sumber terkait dengan lima kelompok transaksi akrual sebagai pendukung atas transaksi yang diamati. Dokumen sumber yang diamati menyesuaikan dengan ketersediaan data yang diberikan oleh pemberi data. Studi terhadap dokumen dimaksudkan sebagai bahan pendukung atas hasil wawancara dan observasi.

3.4. Teknik Analisis Data

Analisis data kualitatif melibatkan proses pengumpulan, intepretasi, dan pelaporan hasil secara serentak dan bersama-sama terhadap data-data yang diperoleh. Pada analisis data tersebut, peneliti mengumpulkan data kualitatif, menganalisisnya berdasarkan tema-tema atau perspektif tertentu, dan melaporkannya (Creswell, 2014). Untuk menganalisis kualitas penerapan akuntansi berbasis akrual pada Pemerintah Pusat, digunakan teknik deskriptif persentase. Teknik ini dilakukan dengan cara memberikan deskripsi numerik untuk mengukur tingkat kesesuaian pelaksanaan aspek yang dievaluasi dengan kriteria yang telah ditetapkan dalam bentuk persentase (Ritonga, 2010). Penghitungan dilakukan dengan membagi total nilai yang diperoleh dengan total kriteria dikali 100 persen.

Derajat/tingkat akrual = (Total skor yang diperoleh/Total skor maksimal) x 100%

Langkah-langkah analisis data menggunakan teknik deskriptif persentase dijelaskan sebagai berikut.

1. Menentukan aspek pengakuan transaksi akrual yang akan dianalisis. Pada penelitian ini, penentuan aspek dan kriteria transaksi akrual yang akan dinilai menggunakan model penelitian Ritonga (2017). Lima aspek transaksi akrual yang digunakan ialah, kemampuan mengidentifikasi dan mencatat konversi aset menjadi beban, belanja yang belum dibayar/utang belanja, perolehan aset yang belum dibayar, pendapatan yang belum diterima kasnya/piutang pendapatan, dan konversi kewajiban menjadi pendapatan.

   Berdasarkan lima aspek transaksi akrual di atas dipilih beberapa transaksi yang akan dianalisis, yaitu:

   a. beban persediaan,
   b. beban penyusutan peralatan dan mesin/gedung dan bangunan,
   c. beban amortisasi aset tidak berwujud,
   d. beban asuransi/sewa,
   e. utang belanja pegawai,
   f. utang jasa listrik/telepon/air,
   g. utang belanja pemeliharaan,
   h. utang belanja pembelian persediaan ATK/bahan cetak,
   i. utang belanja pembelian peralatan/mesin/meubelair,
   j. piutang pajak,
   k. piutang PNBP, dan
   l. pendapatan diterima dimuka.

   Pemilihan transaksi tersebut karena hampir semua transaksi ada pada satuan kerja, kecuali transaksi pajak yang hanya ada di Direktorat Jenderal Pajak. Selain itu, transaksi tersebut terjadi secara berulang dalam satu periode akuntansi.
2. Menentukan kriteria yang digunakan untuk menilai implementasi akuntansi berbasis akrual. Pada penelitian ini kriteria yang digunakan ialah SAP berbasis akrual.
3. Mencari fakta pengakuan atas lima aspek transaksi akrual yang diteliti pada objek penelitian.
4. Memberikan skor/nilai kesesuaian antara kriteria yang telah ditentukan dengan fakta yang ditemukan. Akuntansi berbasis akrual mencatat transaksi pada saat peristiwa terjadi (tidak ada penundaan pencatatan). Oleh karena itu, jika transaksi dicatat tepat waktu akan diberi nilai satu. Nilai semakin berkurang sesuai periode penundaan pencatatan. Penentuan klasifikasi waktu/periode pencatatan (bulanan/ triwulan/semester/tahunan) didasarkan kelaziman pelaporan pada instansi pemerintah.

Tabel 1. Nilai Aspek yang Dianalisis

No	Jawaban	Nilai
1	Tepat waktu	1
2	Bulanan	0,8
3	Triwulan	0,6
4	Semester	0,4
5	Tahunan	0,2
6	Tidak Akrual	0

Sumber: Ismiyati (2016)

5. Menjumlahkan total skor yang diperoleh masing-masing entitas yang diteliti.
6. Membuat persentase tingkat kualitas akrual satuan kerja dengan membandingkan total skor yang diperoleh dengan total skor maksimal dikalikan 100 persen.
7. Memberikan deskripsi sesuai hasil yang diperoleh.

3.5. Validitas dan Reliabilitas Data

Validitas merupakan cara melakukan pemeriksaan terhadap akurasi hasil penelitian

dengan prosedur-prosedur tertentu, sedangkan reliabilitas data dalam penelitian kualitatif diartikan bahwa pendekatan penelitian akan konsisten apabila digunakan oleh peneliti lain atau digunakan dalam proyek yang berbeda (Creswell, 2014).

1. Validitas Data
   Validitas data dalam penelitian kualitatif dilakukan untuk memastikan bahwa peneliti mengecek akurasi dari hasil penelitian melalui prosedur tertentu antara lain triangulasi dari beberapa sumber, *member checking* hasil penelitian kepada informan, dan meminta reviu dari ahli (Creswell, 2014). Pada penelitian ini validitas data menggunakan triangulasi teknik, data wawancara akan dicek kebenarannya melalui observasi, dan data observasi dikuatkan dengan dokumen sumber.
2. Reliabilitas Data
   Suatu penelitian yang reliabel ialah proses penelitian yang dapat direplikasi/diulangi oleh peneliti lain (Sugiyono, 2014). Pengujian reliabilitas dilakukan dengan cara melakukan audit terhadap keseluruhan proses penelitian oleh independen. Pada penelitian ini, dosen pembimbing bertindak sebagai auditor untuk mengaudit keseluruhan aktivitas peneliti. Reliabilitas data juga dilakukan melalui pengecekan instrumen penelitian berulang-ulang untuk memastikan tidak adanya kesalahan.

4. HASIL PENELITIAN

4.1. Hasil Wawancara

Wawancara dilakukan untuk memperoleh gambaran secara umum mengenai penerapan akuntansi akrual pada satuan kerja pemerintah pusat yang diteliti. Tujuan utama dalam wawancara ini ialah untuk memperoleh informasi awal mengenai sistem akuntansi yang digunakan oleh satuan kerja dan gambaran umum pengakuan terhadap lima kelompok transaksi akrual yang diteliti. Data yang didapat dari hasil wawancara digunakan untuk melakukan triangulasi dengan hasil data yang diperoleh dengan teknik yang berbeda.

Secara ringkas, hasil wawancara yang diperoleh ialah sebagai berikut.

1. Awal penerapan akuntansi berbasis akrual. Akuntansi berbasis akrual pada tiga satuan kerja yang dijadikan objek penelitian diterapkan secara penuh mulai tahun 2015.
2. Sistem aplikasi yang digunakan sebagai alat bantu dalam melaksanakan akuntansi berbasis akrual. Ada dua sistem aplikasi akuntansi berbasis akrual yang digunakan oleh satuan kerja Pemerintah Pusat saat ini, yaitu Sistem Aplikasi Keuangan Tingkat Instansi (SAKTI) dan Sistem Akuntansi Berbasis Akrual (SAIBA). Aplikasi SAKTI masih dalam tahap uji coba dan digunakan oleh Direktorat Jenderal Perbendaharaan sebagai *pilot project*. Aplikasi SAIBA digunakan oleh Kantor Pelayanan Pajak Pratama Sleman dan Sekretariat Utama Badan Pusat Statistik.

Gambaran umum pengakuan lima kelompok transaksi akuntansi berbasis akrual yang diteliti, secara umum pengakuan transaksi konversi aset menjadi beban dilakukan secara beragam, yaitu setiap bulan, semester, dan pada akhir tahun, pengakuan pendapatan pada satuan kerja Pemerintah Pusat diakui pada saat terbitnya surat setoran dan disesuaikan pada periode pelaporan. Transaksi utang belanja terutama yang berkaitan dengan belanja pegawai pengakuannya adalah pada saat terbitnya Surat Perintah Pencairan Dana (SP2D). Pengakuan belanja yang menggunakan mekanisme uang persediaan dilakukan pada saat pembayaran belanja (arus kas keluar). Pengakuan utang perolehan aset telah dilakukan berdasarkan terbitnya berita acara serah terima barang. Data hasil wawancara digunakan sebagai acuan awal dalam observasi data yang diperoleh dari sistem aplikasi yang hasilnya nanti akan dikuatkan dengan dokumen sumber.

4.2. Hasil Observasi

Observasi dilakukan di lokasi yang sama dengan lokasi wawancara. Observasi dilakukan dengan cara mengamati langsung sistem aplikasi yang digunakan pada pelaksanaan akuntansi berbasis akrual di satuan kerja.

Berdasarkan data dari aplikasi tersebut, dilakukan pengamatan transaksi sebagai berikut.

1. Beban Persediaan ATK/Beban Persediaan Cetak pada Basis Akrual
   Pemakaian persediaan merupakan transaksi nonkas yang harus dicatat pada jurnal umum. Ciri khusus persediaan yang berkaitan dengan basis akrual adalah diakuinya beban persediaan. Menurut Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) 12 paragraf 32 pengakuan beban ialah konsumsi aset. Beban persediaan diakui dari penggunaan/konsumsi persediaan, penyerahan persediaan kepada masyarakat atau sebab lain yang mengakibatkan berkurangnya jumlah persediaan.
2. Beban Asuransi/Beban Sewa
   Sesuai dengan PSAP 12 paragraf 35 Asuransi/Sewa Dibayar Dimuka merupakan kelompok aset lancar. Nilai akun tersebut akan berkurang setelah manfaat diperoleh dengan berlalunya waktu sehingga harus dikonversi menjadi beban asuransi/beban sewa.

3. Beban Penyusutan Peralatan dan Mesin/Gedung dan Bangunan
   Beban penyusutan adalah pengakuan atas penggunaan manfaat suatu aset. Penyusutan dilakukan sepanjang masa manfaat aset. Dengan demikian nilai aset akan berkurang seiring dengan berlalunya waktu.
4. Beban Amortisasi Aset Tidak Berwujud
   Amortisasi merupakan alokasi biaya perolehan aset tidak berwujud menjadi beban amortisasi sepanjang masa manfaat aset tersebut. Aset tidak berwujud yang biasa dimiliki oleh satuan kerja adalah program *software* dan lisensi.
5. Utang Belanja Pegawai
   Utang belanja pegawai timbul karena ada bagian komponen gaji/tunjangan yang telah menjadi hak pegawai tetapi belum dibayarkan.
6. Utang Honorarium/Lembur/Uang Makan
   Honorarium/lembur/uang makan diberikan kepada pegawai karena pelaksanaan kegiatan/kepanitiaan di luar tugas pokok. Utang honorarium/lembur/uang makan terjadi karena pelaksanaan kegiatan yang sudah diselesaikan tetapi honorarium/lembur/uang makan belum dibayarkan.
7. Utang Belanja Pemeliharaan Peralatan dan Mesin/Gedung dan Bangunan
   Utang belanja pemeliharaan timbul jika pekerjaan pemeliharaan telah selesai dilaksanakan tapi belum dilakukan pembayaran.
8. Utang Belanja Jasa Listrik/Telepon/Air
   Utang belanja jasa timbul akibat penggunaan langganan daya dan jasa selama satu bulan tetapi belum mengeluarkan kas sebagai timbal balik. Tagihan atas penggunaan langganan daya dan jasa keluar setiap akhir bulan. Berdasarkan tagihan itu, satuan kerja dapat mengakui sebagai utang.
9. Utang Belanja Persediaan ATK/Bahan Cetak
   Utang belanja persediaan timbul saat rekanan menyerahkan barang kepada satuan kerja yang ditandai dengan keluarnya Berita Acara Serah Terima barang tetapi belum dilakukan pembayaran.
10. Utang Belanja Peralatan dan Mesin.
    Pengakuan terhadap utang belanja peralatan dan mesin sama dengan utang belanja persediaan ATK/bahan cetak yaitu pada saat rekanan menyerahkan barang kepada satuan kerja yang ditandai dengan keluarnya BAST.
11. Piutang Pajak
    Pada saat Surat Ketetapan Pajak diterbitkan, satuan kerja telah berhak mengakui adanya pendapatan pajak meskipun belum diterima pembayarannya.
12. Piutang Pendapatan Bukan Pajak
    Pendapatan bukan pajak yang dijadikan contoh disini ada pendapatan sewa gedung/bangunan. Piutang pendapatan bukan pajak atas sewa gedung dan bangunan dapat diakui pada saat gedung/bangunan yang disewakan digunakan berdasarkan perjanjian sewa.
13. Pendapatan Diterima di Muka
    Pendapatan diterima di muka adalah pendapatan yang sudah diterima di kas negara tetapi belum menjadi hak pemerintah karena masih terdapat kewajiban pemerintah untuk memberikan barang/jasa dikemudian hari.

4.3 Hasil Penelusuran Dokumen Sumber

Dokumen sumber digunakan untuk membuktikan ketepatan waktu pengakuan/ pencatatan transaksi-transaksi yang diamati pada sistem aplikasi akuntansi satuan kerja. Selain itu, dokumen sumber digunakan sebagai alat validitas hasil penilaian. Dokumen sumber diperoleh dari petugas/bidang/bagian yang menangani transaksi akuntansi. Tiap-tiap satuan kerja yang diteliti memiliki struktur organisasi yang berbeda-beda terkait dengan penanggung jawab dokumen sumber transaksi akuntansi.

4.4 Hasil Analisis Kualitas Implementasi Akuntansi Berbasis Akrual pada Tiga Satuan Kerja Pemerintah Pusat

Berdasarkan pada instrumen analisis yang telah dikembangkan, dilakukan simulasi pada tiga satuan kerja yang diteliti. Hasil penilaian kesesuaian penerapan akuntansi berbasis akrual antara yang dilaksanakan oleh satuan kerja dengan kriteria pada SAP berbasis akrual menunjukkan persentase/tingkat akrual yang bervariasi. Tingkat akrual tertinggi diperoleh oleh satuan kerja Kantor Pusat Direktorat Jenderal Perbendaharaan dengan capaian 56 persen. Capaian tersebut diperoleh atas ketepatan waktu dalam pencatatan perolehan aset yang belum dibayar sebesar 100 persen, pendapatan yang belum diterima kasnya sebesar 60 persen, pendapatan diterima dimuka sebesar 60 persen, konversi aset menjadi beban sebesar 70 persen dan belanja yang belum dibayar sebesar 20 persen. Tingkat akrual terendah diperoleh satuan kerja Sekretariat Utama Badan Pusat Statistik dengan tingkat akrual sebesar 40 persen. Capaian tersebut diperoleh atas ketepatan waktu dalam pencatatan perolehan aset yang belum dibayar sebesar 80 persen, konversi aset menjadi beban sebesar 53,33 persen, belanja yang belum dibayar sebesar 20 persen, pendapatan yang belum diterima kasnya sebesar 20 persen dan pendapatan diterima dimuka sebesar 20 persen.

Tabel 2 Analisis Kualitas Akuntansi Berbasis Akrual pada Tiga Satuan Kerja Pemerintah Pusat

No	Kelompok Transaksi Akrual	Sekretariat Utama BPS	KPP Pratama Sleman	Kantor Pusat DJPb
1	Konversi pada beban	1,6	1,2	2
2	Beban belum dibayar/utang belanja	0,8	1,2	0,4
3	Pembelian aset/persediaan yang belum dibayar	1,6	1,6	2
4	Pendapatan yang belum diterima kasnya/piutang pendapatan	0,2	0,4	0,6
5	Konversi kewajiban pada pendapatan	0,2	-	0,6
Nilai total		4,4	4,4	5,6
Nilai maksimal		11	9	10
Persentase Tingkat Akrual		40%	48,89%	56%

Sumber: Hasil wawancara dan observasi

Berdasarkan Tabel 2 tentang kualitas implementasi akuntansi berbasis akrual pada tiga satuan kerja pemerintah pusat, Kantor Pusat Direktorat Jenderal Perbendaharaan memperoleh nilai yang paling tinggi yaitu sebesar 56persen. Kantor Pelayanan Pajak Pratama Sleman dan Sekretariat Utama Badan Pusat Statistik berturut-turut memperoleh nilai 48,89persen dan 40persen. Kantor Pusat Direktorat Jenderal Perbendaharaan memperoleh nilai tertinggi karena didukung oleh sistem aplikasi yang lebih memadai yaitu aplikasi SAKTI. Penggunaan Aplikasi SAKTI mendukung pencatatan perolehan aset yang belum dibayar secara tepat waktu. Transaksi perolehan aset yang belum dibayar merupakan jenis transaksi dengan nilai tertinggi, karena pencatatan aset dilakukan pada saat diterimanya aset yang ditandai dengan terbitnya Berita Acara Serah Terima. Transaksi dengan kualitas akrual paling rendah adalah beban yang belum dibayar, pengakuan transaksi beban yang belum dibayar dilakukan setiap akhir tahun.

Secara keseluruhan kualitas penerapan akuntansi berbasis akrual pada tiga satuan kerja pemerintah pusat masih rendah, hal ini karena belum didukung oleh sistem aplikasi yang memadai.Sistem aplikasi yang digunakan merupakan modifikasi dari aplikasi kas menuju akrual, modifikasi baru dilakukan pada level proses dan *output*, sedangkan inputnya masih menggunakan input sebagaimana pada aplikasi kas menuju akrual, penerapan akrual dari mulai input belum sepenuhnya dapat diimplementasikan. Sebagai contoh, dalam akuntansi pendapatan, pencatatan pendapatan hanya bisa dilakukan setelah penyetoran ke kas negara yang dibuktikan dengan SSP/SSBP yang sudah mendapatkan NTB dan NTPN. Aktivitas timbulnya pendapatan berdasarkan basis akrual seperti kontrak/perjanjian atau surat keputusan ditetapkan belum bisa dicatat dalam jurnal akrual. Namun demikian dalam proses aplikasinya jurnal akrual akan terbentuk secara otomatis mengikuti jurnal kas. Selain itu rendahnya kualitas penerapan akuntansi akrual juga diakibatkan oleh regulasi yang mengatur tentang penerapan akuntansi berbasis akrual pada pemerintah pusat yaitu, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 225/PMK.05/2016 tentang Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrual pada Pemerintah Pusat. Peraturan Menteri Keuangan ini mengamanatkan bahwa penyesuaian terhadap akun-akun pendapatan dan beban akrual dilakukan setiap akhir periode atau akhir tahun, kecuali untuk akun persediaan dan penyusutan/ amortisasi dilakukan setiap semester.

5. KESIMPULAN DAN SARAN

Dari hasil penelitian dapat ditarik kesimpulan bahwa kualitas implementasi akuntansi berbasis akrual pada tiga satuan kerja masih rendah. Kualitas implementasi akrual tertinggi dicapai oleh Kantor Pusat Direktorat Jenderal Perbendaharaan dengan nilai 56persen, disusul berikutnya oleh Kantor Pelayanan Pajak Pratama Sleman dengan nilai 48,89persen dan Sekretariat Utama Badan Pusat Statistik dengan nilai 40persen.

6. KETERBATASAN DAN REKOMENDASI

Keterbatasan penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Penelitian ini hanya meneliti tiga satuan kerja Pemerintah Pusat dari dua K/L, peneliti selanjutnya dapat menambahkan objek penelitian dari K/L lainnya, contohnya penelitian pada Rumah Sakit atau Perguruan Tinggi.
2. Penelitian ini hanya difokuskan pada lima kelompok transaksi akrual, peneliti selanjutnya dapat menambah transaksi yang diamati sesuai dengan karakteristik entitas yang diteliti.
3. Penelitian ini semua transaksi akrual yang dinilai diberi bobot yang sama, peneliti selanjutnya dapat membedakan bobot nilai untuk masing-masing transaksi akrual disesuaikan dengan volume transaksinya.

Rekomendasi yang bisa diberikan antara lain:

1. Diperlukan suatu pedoman pelaksanaan akuntansi berbasis akrual yang memudahkan K/L menyusun Laporan Keuangan yang sesuai dengan kriteria akrual menurut Standar Akuntansi Pemerintah.
2. Badan Pemeriksa Keuangan dapat mempertimbangkan batas tingkat akrual tertentu dalam memberikan opini kewajaran atas pemeriksaan laporan keuangan pemerintah.
3. Perlu dikembangkan sistem aplikasi akuntansi yang handal agar dapat membantu

K/L menghasilkan Laporan Keuangan yang sesuai dengan kriteria akrual.

4. Peningkatan kualitas SDM bagian akuntansi dengan mengadakan pelatihan-pelatihan terkait akuntansi akrual.

REFERENSI

Akbar, Bahrullah. (2015). *Sejarah keuangan negara di Indonesia*. Diakses 28 September 2017 dari http://bahrullah.com

Athukorala, Sarath Lakshman &Reid, Barry. (2003). *Accrual budgeting and accounting in government and its relevance for developing member countries*. Asian Development Bank. Diakses 28 September 2017 dari http://hdl.handle.net/11540/5447

Biro Analisa Anggaran dan Pelaksanaan APBN. (2015). *Persiapan penerapan akuntansi berbasis akrual di Indonesia*. Diakses 28 September 2017 darihttp://www.dpr.go.id

Cavanagh, J., Flynn, S., & Moretti, D. (2016). *Implementing accrual accounting in the public sector*. Washington: IMF Fiscal Affairs Department.

Creswell, J.W. (2007). *Qualitative inquiry &research design: choosing among five approaches*. 2nd Ed. California: Sage Publications, Inc.

Creswell, J.W. (2014). *Research design : Qualitatif, quantitatif, and mixed methods approaches*. 4th Edition. California: Sage Publications.

Direktorat Jenderal Perbendaharaan. (2014). *Keputusan Direktur Jenderal Perbendaharaan Nomor KEP-274/PB/2014 tentang Blueprint Strategi Implementasi Akuntansi Berbasis Akrual pada Pemerintah Pusat*.

International Monetary Fund. (2014). *Government financial statistics manual 2014*. Washington: IMF Publication Services.

Ismiyati. (2016). *Evaluasi implementasi akuntansi berbasis akrual (studi kasus pada lima pemerintah daerah)*. Tesis Fakultas Ekonomika dan Bisnis. Universitas Gadjah Mada.

Kementerian Keuangan. (2016). *Peraturan Menteri Keuangan Nomor 225/PMK.05/2016 tentang Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual pada Pemerintah Pusat.*

Khan, A., & Mayes, S. (2009). *Transition to accrual accounting*. Washington: IMF Fiscal Affairs Department.

Mustofa, Hamim. (2004). *Basis akuntansi pemerintah*. Jakarta: Direktorat Jenderal Perbendaharaan.

OECD dan IFAC. (2017). *Accrual practices and reform experiences in OECD countries*. Paris: OECD Publishing. http://dx.doi.org/10.1787/9789264270572-en

Purwanto, W. (2015). *Kajian penerapan akuntansi berbasis akrual pada Pemerintah Daerah Daerah Istimewa Yogyakarta*. Tesis Fakultas Ekonomika dan Bisnis. Universitas Gadjah Mada.

Republik Indonesia. (2003). *Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara*.

Republik Indonesia. (2004). *Undang-Undang Nomor 1 tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara*.

Republik Indonesia. (2010). *Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah*.

Ritonga, IT. (2010). *Reviu laporan keuangan pemerintah daerah*. Yogyakarta: Lembaga Kajian Manajemen Pemerintahan Daerah.

Ritonga, IT. (2015). *Lesson learned from early accrual accounting implementation in Indonesia Local Government: a case study a local government of Province XYZ*. Diakses 14 November 2017 dari https://repository.ugm.ac.id/135218/

Ritonga, IT. (2017). *Analysing the quality of accrual accounting implementation in Indonesia Local Governments.* Fakultas Ekonomika dan Bisnis. Universitas Gadjah Mada.

Sugiyono. (2014). *Metode penelitian manajemen*. Bandung: Alfabeta.

The Public Sector Committee. (2002). *Transition to the accrual basis of accounting: guidance for governments and government entities*. Study 14, New York, USA: IFAC.

Weygandt, JJ., Kimmel, PD., & Kieso, DE. (2013). *Financial accounting: IFRS edition*, John Wiley & Sons, New Jersey.